

Audience publique du 4 janvier 2012

Recours formé par
la société de droit néerlandais ...,
contre les bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités et les bulletins de l'impôt
commercial communal des années 1998, 1999 et 2000 et
contre une décision du directeur de l'administration des Contributions directes
en matière d'impôt sur le revenu des collectivités et d'impôt commercial communal

JUGEMENT

Vu la requête déposée le 8 février 2010 au greffe du tribunal administratif, inscrite sous le numéro 26577 du rôle, par Maître Jean-Paul Noesen, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de la société de droit néerlandais ..., ayant son siège social à ..., ..., ancienne société à responsabilité limitée de droit luxembourgeois inscrite au registre de commerce de Luxembourg sous le numéro N ..., établie à Luxembourg, ..., L-..., représentée, selon la requête introductive d'instance, par son directeur, la société ..., inscrite au registre de commerce d'Amsterdam sous le numéro ... représentée par son directeur actuellement en fonction, tendant à la réformation sinon à l'annulation des bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités des années 1998, 1999 et 2000, tous émis le 10 juillet 2003 et d'une décision du directeur de l'administration des Contributions directes du 9 novembre 2009 ayant rejeté une réclamation formée le 10 octobre 2003, complétée par un courrier du 28 octobre 2008 ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 5 mai 2010 ;

Vu le mémoire en réplique déposé au greffe du tribunal administratif le 4 juin 2010 par Maître Jean-Paul Noesen au nom de la société de droit néerlandais ... ;

Le juge-rapporteur entendu en son rapport, ainsi que Maître Jean-Paul Noesen, assisté de Maître Jan Albert Van Soelen, et Madame le délégué du gouvernement Monique Adams en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique du 8 novembre 2010 ;

Vu l'avis du tribunal administratif du 6 avril 2011 prononçant la rupture du délibéré ;

Le juge-rapporteur entendu en son rapport complémentaire et Maître Jean-Paul Noesen ainsi que Madame le délégué du gouvernement Monique Adams en leurs plaidoiries complémentaires à l'audience publique du 2 mai 2011 ;

En date du 10 juillet 2003, le bureau d'imposition Sociétés 4 émit à l'égard de la société ..., actuellement la société de droit néerlandais ..., les bulletins de l'impôt sur le revenu

des collectivités et les bulletins de l'impôt commercial communal des années 1998, 1999 et 2000.

Par courrier de son mandataire la société ...du 10 octobre 2003, la société ... réclama contre les prédicts bulletins.

Par courrier du 27 août 2008, la société ...motiva sa réclamation introduite en date du 10 octobre 2003.

Par décision du 9 novembre 2009, le directeur de l'administration des Contributions directes, ci-après dénommé « le directeur », rejeta la prédite réclamation comme non fondée. Cette décision est libellée comme suit :

« Vu la requête introduite le 10 octobre 2003 par le sieur ..., au nom de la société à responsabilité limitée de droit néerlandais ..., avec siège actuel à NL- ..., pour réclamer contre les bulletins d'impôts du 10 juillet 2003 relatifs aux années 1998, 1999 et 2000 ;

Vu le dossier fiscal ;

Vu les paragraphes 228 et 301 de la loi générale des impôts (AO) ;

Considérant que la requête ne désigne pas les bulletins critiqués, que la réclamation est cependant à considérer comme étant dirigée contre les bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités et de la base d'assiette de l'impôt commercial communal des années 1998, 1999 et 2000, tous émis le 10 juillet 2003 ;

Considérant que l'introduction par une requête unique de plusieurs demandes distinctes, mais néanmoins semblables, empiète sur le pouvoir discrétionnaire du directeur des contributions de joindre des affaires si elles sont connexes, mais n'est incompatible en l'espèce avec les exigences d'une procédure ordonnée ni dommageable à une bonne administration de la loi ; qu'il n'y a pas lieu de la refuser ;

Considérant que les réclamations ont été introduites par qui de droit, dans les forme et délai de la loi ; qu'elles sont partant recevables ;

Considérant que la réclamante critique les bulletins litigieux sans fournir des précisions quant à l'objet de sa requête ;

qu' en cours d'instance, la requérante fait toutefois savoir par une lettre datée du 27 août 2008 que les bulletins d'imposition ne tiendraient pas compte des chiffres réels ;

Considérant qu'en vertu du § 243 AO, une réclamation régulièrement introduite déclenche d'office un réexamen intégral de la cause, sans égard aux conclusions et moyens de la requérante, la loi d'impôt étant d'ordre public ;

qu'à cet égard le contrôle de la légalité externe de l'acte doit précéder celui du bien-fondé ;

qu'en l'espèce la forme suivie par le bureau d'imposition ne prête pas à critique ;

I.

Considérant qu'il résulte du dossier fiscal que la réclamante a entretenu son siège de direction effective au Grand-Duché de Luxembourg du 15 décembre 1996 au 31 décembre 2003 ;

que l'objet social de la réclamante consistait en l'investissement et la prise de participations dans d'autres sociétés et entreprises, en l'acquisition et la gestion de valeurs mobilières de toutes espèces et en toutes autres opérations pouvant lui être utiles dans l'accomplissement de son objet au sens le plus large ;

Considérant qu'en établissant les bases d'imposition des années 1998 et 2000, le bureau d'imposition a admis les résultats fiscaux tels que déclarés par la réclamante ;

Considérant que la réclamante fait valoir par un courrier produit en cours d'instance que les déclarations fiscales n'auraient pas été remplies correctement ;

que les intérêts en relation avec un immeuble sis à l'étranger n'auraient pas été déclarés correctement ;

Considérant qu'il ressort des pièces comptables que la réclamante est propriétaire de trois immeubles situés aux Pays-Bas et d'un immeuble situé en Grande-Bretagne ;

Considérant que la réclamante fait valoir qu'un « montant trop important d'intérêts débiteurs a été considéré comme étant en relation avec des immeubles situés à l'étranger » qui n'aurait pas été déduit du revenu imposable ;

Considérant qu'aux termes de l'article 6 de la Convention tendant à éviter les doubles impositions et à prévenir l'évasion fiscale en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune conclue entre le Royaume des Pays-Bas et le Luxembourg le 8 mai 1968, les revenus provenant de biens immobiliers sont imposables dans l'État où ces biens sont situés ;

qu'aux termes de l'article VI de la Convention tendant à éviter les doubles impositions et à prévenir l'évasion fiscale en matière d'impôts sur le revenu et la fortune conclue entre le Grand-Duché de Luxembourg et le Royaume-Uni de Grande-Bretagne et d'Irlande du Nord, les revenus provenant de biens immobiliers sont imposables dans l'État contractant où ces biens sont situés ;

Considérant qu'en conséquence, les dépenses en relation directe avec les immeubles situés aux Pays-Bas et en Grande-Bretagne ne sont pas déductibles du revenu imposable ;

Considérant que la réclamante a produit un tableau récapitulant les résultats fiscaux des années 1996 à 2001, ainsi que les résultats réalisés sur les immeubles situés à l'étranger ;

qu'elle se borne à demander une révision des bases d'imposition pour les années 1998 à 2000 ;

Considérant que la réclamante reste en défaut de fournir, d'une part des moyens concluants quant à un redressement des résultats réalisés sur les immeubles situés à l'étranger et, d'autre part des chiffres corrigés sur base de moyens concluants ;

II.

Considérant qu'aux termes du § 232 alinéa 1 AO, un bulletin d'impôt ne peut être attaqué qu'au cas où le contribuable se sent lésé par le montant de l'impôt fixé ou conteste son assujettissement à l'impôt ;

Considérant que les montants de l'impôt sur le revenu des collectivités et de l'impôt commercial communal de l'année 1999 ont été fixés à zéro euro et que la requérante ne prétend pas à la fixation d'une cote d'impôt positive ;

qu'il en découle que les réclamations contre les bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités et de la base d'assiette de l'impôt commercial communal de l'année 1999 doivent être déclarées irrecevables pour défaut d'intérêt ;

PAR CES MOTIFS

reçoit les réclamations contre les bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités et de la base d'assiette de l'impôt commercial communal des années 1998 et 2000,

les rejette comme non fondées,

dit les réclamations contre le bulletin de l'impôt sur le revenu des collectivités et de la base d'assiette de l'impôt commercial communal de l'année 1999 irrecevables pour défaut d'intérêt. »

Par requête déposée au greffe du tribunal administratif le 8 février 2010, la société de droit néerlandais ... a fait introduire un recours contentieux tendant à la réformation sinon à l'annulation des bulletins de l'impôt précités des années 1998, 1999 et 2000 ainsi qu'à la réformation sinon à l'annulation de la décision de rejet du directeur du 9 novembre 2009.

Au vu des dispositions combinées du paragraphe 228 de la loi générale des impôts communément appelée « Abgabenordnung », en abrégée « AO », et de l'article 8 (3) 3. de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif, le tribunal n'est compétent pour statuer comme juge du fond sur le recours dirigé par un contribuable contre les bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités, de l'impôt commercial communal et de l'établissement de la valeur unitaire uniquement qu'en l'absence de décision du directeur ayant statué sur les mérites d'une réclamation contre ces bulletins. Or, en l'espèce le directeur, par décision du 9 novembre 2009, a rejeté la réclamation introduite par la demanderesse, de sorte que le tribunal est incompétent pour connaître du recours en réformation sinon en annulation dirigé contre les bulletins d'imposition des exercices fiscaux des années 1998, 1999 et 2000, tous émis le 10 juillet 2003.

Aux termes des dispositions précitées, le tribunal est compétent pour connaître du recours en réformation dirigé contre la décision du directeur du 9 novembre 2009.

Le délégué du gouvernement conteste la recevabilité du prédit recours en réformation au motif que les faits exposés manqueraient de clarté et qu'ils ne seraient documentés par aucune pièce probante, la majorité des pièces versées seraient de surcroît rédigées en néerlandais et non accompagnées d'une traduction dans une des langues officielles du

Luxembourg, de sorte que le recours ne suffirait pas aux prescriptions de l'article 1^{er} de la loi du 21 juin 1999 portant règlement de procédure devant les juridictions administratives.

Force est au tribunal de constater que la demanderesse présente à l'appui de son recours des moyens sommaires de fait et de droit, de sorte que son recours satisfait aux dispositions de l'article 1^{er} de la loi du 21 juin 1999 précitée. La question de la clarté de l'argumentation présentée est une question touchant le fond de l'affaire, mais n'est pas de nature à avoir des répercussions sur la recevabilité du recours introduit à moins que l'exposé sommaire des moyens serait à tel point incompréhensible que la partie défenderesse se trouve dans l'impossibilité de prendre utilement position par rapport au recours, ce qui n'est pas le cas en l'espèce. Il s'ensuit que le recours en réformation, par ailleurs déposé dans les formes et délai de la loi, est recevable.

Partant, il n'y a pas lieu de statuer sur le recours en annulation dirigé contre la décision du directeur du 9 novembre 2009.

A l'appui de son recours la demanderesse fait valoir que jusqu'au 30 décembre 2003, date du transfert de son siège aux Pays-Bas, elle aurait été une société établie à Luxembourg et soumise au droit luxembourgeois. L'actionnaire unique de l'époque aurait été Monsieur ..., résident du Royaume-Uni. En décembre 2003, Monsieur... aurait cédé l'ensemble des actions qu'il possédait dans la société... ..à la banque Ensuite, le nouvel actionnaire aurait transféré le siège de la société aux Pays-Bas.

La société... ..aurait fait office de société holding personnel de Monsieur..., coiffant des activités au niveau international dans le domaine de la civiculture. Son activité proprement dite aurait porté en grande partie sur l'achat de bois non traité essentiellement de Russie et en partie également de Scandinavie et du Canada qui, après avoir été transformé aurait été vendu en Europe aux commerces professionnels de demi-gros.

Quant aux avoirs que la société... ..aurait possédé au 15 décembre 1996, la demanderesse fait valoir qu'elle aurait détenu des biens immobiliers situés en partie au Royaume Uni et en partie aux Pays-Bas ; elle aurait détenu une participation en raison de 40 % dans la société ...qui aurait été vendue en 2000, or, étant donné que le prix de vente de cette participation aurait toujours été dû en 2000, elle aurait perçu des intérêts et non des dividendes. D'autre part, elle aurait détenu depuis 1990 une participation à 50 % dans la société de droit du Royaume-Uni ...représentant un maillon important dans la structure étant donné que cette société anglaise d'agence, dont la création serait remontée à 1913, aurait détenu depuis de nombreuses décennies de bonnes relations avec les représentants du pouvoir en place à l'époque dans le bloc de l'est.

Ainsi, la société ...aurait été une ligne de vie pour le groupe, étant donné que sans le contact de qualité avec les partenaires d'affaires de cette société, il n'y aurait pas été possible de faire des affaires à l'époque. Cependant, les fonds propres de ...auraient été négatifs depuis quelque temps. Ce aurait été la raison pour laquelle la participation aurait été valorisée « *P.M.* » au bilan de la société... Néanmoins, pour Monsieur... et ses partenaires, il aurait été fondamental de disposer d'une carte de visite de la ...dans les années 90. A titre indicatif, la demanderesse fait encore valoir que les autres 50 % des actions de la société ...auraient été aux mains de la société ...qui, à l'époque, aurait été encore un des concurrent de la Au début des années 90, la société ...aurait emprunté de l'argent à la banque ... afin de pourvoir préfinancer ses activités commerciales. A cet effet, la banque aurait réclamée un

cautionnement des deux actionnaires. En 1998, la banque aurait fait appel aux deux cautions. Ainsi, le compte libellé en livre sterling que possédait la... ..auprès de la banque ... aurait été débité par la banque d'un montant de ... florins néerlandais. Ce montant négatif aurait inclus des intérêts de fin 1998 de l'ordre de ... florins néerlandais. En 1999, le solde débiteur aurait atteint ... florins néerlandais d'abord en raison du calcul des intérêts et ensuite parce que la banque aurait tiré une deuxième tranche du cautionnement.

En raison de son recours subrogatoire en tant que caution, la société... ..aurait, dans ses comptes annuels de 1998, inscrit à l'actif de son bilan une créance vis-à-vis de la société ...équivalente à la valeur nominale, c'est-à-dire hors intérêts, du montant débité par la banque ... sur le compte libellé en livre sterling. Bien qu'en 1998 déjà il aurait été très douteux que la société ...soit à même de rembourser cette dette, aucune provision pour cause d'irrécouvrabilité n'aurait été constituée. Aussi, fin 1999, cette créance d'un montant égal aurait été maintenue telle quelle dans le bilan de la société. Par contre, fin 2000, cette créance aurait disparu du bilan. A cet égard, la question se poserait évidemment de savoir pourquoi la société ...aurait pris à son compte une partie du cautionnement en faveur de la société ...et à charge de la requérante. L'explication serait simple : la ...aurait eu, du fait des perspectives à l'époque, intérêt à conserver la ...en tant que compagnie du groupe pour pouvoir continuer à faire des affaires en Russie.

Elle expose ensuite que pour pouvoir financer ces obligations en tant que caution vis-à-vis de la société ..., la société ...et la société... ..auraient contracté en juin 2000 conjointement auprès de la banque ... d'un montant principal de ... florins néerlandais. La banque de son côté aurait été disposée à accorder une remise sur le principal lui redû de l'ordre de ... florins néerlandais. La société ...aurait également payé à la société... ..une indemnité de cautionnement de ... florins néerlandais, cette indemnité aurait fait partie du résultat taxable de la société... ..au Luxembourg. Le prêt susmentionné aurait été assigné à concurrence ... florins néerlandais par la société... .., tandis que la société ...aurait pris à sa charge la part résiduelle de ... florins néerlandais. Ainsi, la société... ..aurait été enfin de compte exclusivement redevable des charges d'intérêt relatives au financement du principal réclamé par la banque ... concernant le cautionnement. Elle aurait remboursé à la banque sa part de l'arrangement de financement conclu au milieu de l'année 2000 lors les années subséquentes. En effet, fin 2003, à l'époque où le siège de la société... ..aurait été transféré aux Pays-Bas, ce remboursement aurait été effectué. Or, ces remboursements n'auraient jamais apparu comme tels dans le compte de résultat. Dans le cadre des déclarations fiscales luxembourgeoises de la société... ..qui, à l'époque, auraient été établies sous régie de son domiciliataire, à savoir ING Trust, le système suivant aurait toujours été appliqué :

- le point de départ aurait été le résultat de la société... ..tel qu'il serait ressorti des comptes annuels ;
- les biens immobiliers situés hors Luxembourg auraient été traités comme s'il s'agissait d'un seul établissement fixe de la société... Le rendement locatif total aurait été réduit des amortissements et des frais d'exploitation, l'un et l'autre en fonction des montants totaux qui ressortent des comptes annuels. Ensuite, le résultat visé sous le 1^{er} tiret aurait été majoré du résultat de cet établissement fixe ;
- le résultat provenant des participations détenues par la société... ..aurait été traité de façon comparable à celle décrite ci-dessus.

Ce serait ainsi que les frais que la... ..aurait dû engager pour faire face à sa part de la perte résultant du cautionnement, n'auraient pas été présentées en tant que perte au Luxembourg. En effet, les déclarations fiscales auraient été basées sur les documents commerciaux annuels et ces documents annuels n'auraient pas repris de perte en la matière.

Toutefois, dans les déclarations relatives aux années 1998, 1999 et 2000 une erreur aurait été commise concernant la détermination du résultat de l'établissement fixe.

En effet, le rédacteur des déclarations d'impôt aurait présenté la charge d'intérêts telle qu'elle ressortirait des comptes annuels comme si elle avait eu trait au financement d'un bien immobilier, donc d'un revenu non imposable au Luxembourg.

Cependant, il résulterait des faits exposés que cette présentation serait inexacte. En effet, les charges d'intérêts correspondantes résulteraient jusqu'à mi 2000 de l'intérêt qui aurait été dû sur les soldes débiteurs du compte précité libellé en livre sterling et durant la période ultérieure, de l'intérêt afférent au nouvel arrangement de financement. Ces paiements d'intérêts auraient été par conséquent totalement étrangers au financement d'un bien immobilier. A cet égard, la demanderesse donne encore à considérer que les immeubles concernés auraient déjà été entièrement financés grâce aux fonds propres en 1996, et par conséquent, ils n'auraient pas été grevés d'une quelconque dette.

En droit, la demanderesse fait valoir que par lettre datée du 10 octobre 2003, complétée par un courrier daté du 27 août 2008, une réclamation aurait été introduite contre les décisions de taxation prémentionnées, donnant lieu à une décision de rejet du 9 novembre 2009, dont la motivation serait basée sur l'argument que les intérêts débiteurs seraient en relation avec les dettes hypothécaires contractées pour l'acquisition d'immeubles sis à l'étranger, partant en apport avec des revenus non soumis à imposition au Luxembourg, et qu'ils ne sauraient dès lors y être déduits.

Or, tel qu'il aurait été démontré dans l'exposé des faits, cette conclusion serait erronée. En effet, les intérêts débiteurs évoqués ne seraient ni en rapport avec des revenus imposables dans une succursale à l'étranger, ni en rapport avec des revenus exonérés, mais en rapport avec l'activité ordinaire de la demanderesse, société holding ayant dû fournir dans ce rôle un cautionnement en faveur des sociétés du groupe qu'elle aurait coiffé, voyant de ce fait son compte en banque débité et qui aurait dû dans la suite contracté un prêt pour remplir ses obligations. Par conséquent, les intérêts en question seraient déductibles à titre de charges d'exploitation tout à fait ordinaires, et ce serait à tort que cette déductibilité n'aurait pas été admise par le directeur.

Finalement, la demanderesse indique des montants précis qu'elle entend faire valoir en tant qu'intérêts débiteurs en relation avec l'emprunt précité.

Le délégué du gouvernement estime qu'il y aurait lieu de confirmer la décision directoriale en ce qu'elle a retenu que les montants de l'impôt sur le revenu des collectivités et de l'impôt commercial communal de l'année 1999 seraient à fixer à zéro € et que la demanderesse ne prétendrait pas à la fixation à une cote d'impôt positive. Il en découlerait que les réclamations contre les bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités et de la base d'assiette de l'impôt commercial communal de l'année 1999 devrait être déclarée irrecevable pour défaut d'intérêt.

En ce qui concerne la base d'imposition réelle des années 1998 et 2000, le délégué du gouvernement fait valoir que le bureau d'imposition aurait admis les résultats fiscaux tels que déclarés par la demanderesse, de sorte à avoir agi conformément à la loi en se basant sur une déclaration d'impôt.

D'autre part, la circonstance que certaines bases d'imposition déclarées s'avèreraient *ex post* être erronées, de sorte à avoir conduit à une surtaxe, ne serait pas de nature à mettre en cause l'application de la loi.

S'il était exact qu'après l'émission des bulletins litigieux la demanderesse aurait fait valoir que les déclarations fiscales n'auraient pas été remplies correctement, et elle n'aurait pas pour autant fourni des raisons concrètes de cette erreur. Ainsi, le fait pour un professionnel de la fiscalité de faire des déclarations erronées pendant trois années d'imposition successives aurait suscité l'étonnement de l'Etat. En l'occurrence, il serait apparu qu'il aurait eu une faute professionnelle de tiers intervenant et, dans ce contexte, il n'appartiendrait pas à l'Etat et au Trésor, en cas de préjudice subi sur le plan fiscal par suite à la prédite faute, de dégager les intervenants de leur responsabilité à l'égard du budget public. Ainsi, une déclaration, voire un recours devant le tribunal administratif ne saurait en aucun cas servir à faire l'économie d'une éventuelle action en responsabilité contractuelle contre l'auteur du dommage éventuellement subi par la demanderesse.

Quant au fond, le délégué du gouvernement estime que conformément au paragraphe 166 AO, la déclaration d'impôt présentée au bureau d'imposition serait revêtue d'une présomption de sincérité et d'exactitude. La nature juridique d'une réclamation formulée sur base du paragraphe 228 AO devant le directeur serait cependant différente. En effet, la demanderesse ne pourrait pas se limiter à faire des déclarations ou affirmations, mais aurait l'obligation de démontrer le bien-fondé de sa réclamation et de ses revendications. Ainsi, ce serait à juste titre que le directeur aurait retenu que la demanderesse se bornerait à demander une révision des bases d'imposition pour les années 1998 à 2000 sans fournir des moyens concluants quant à un redressement des résultats réalisés sur les immeubles situés à l'étranger et sans fournir des chiffres corrigés sur base de moyens concluants. Il en résulterait que la demanderesse n'aurait pas démontré à suffisance de droit pourquoi les intérêts litigieux ne seraient pas en relation avec les immeubles situés à l'étranger.

Dans son mémoire en réplique la demanderesse fait valoir que le bulletin de l'année 1999 lui causerait tort et grief dans la mesure où il fixerait certes une cote zéro, mais lui dénierait l'existence d'une perte dans toute son étendue et la priverait ainsi de faire valoir un report de perte pour les années futures. D'une manière plus générale ce serait à tort que la partie étatique se retrancherait derrière le fait que les impositions seraient conformes aux déclarations étant donné que le gérant de la demanderesse se serait adressé avant l'émission des bulletins à l'administration pour redresser lesdites déclarations.

D'autre part, l'impôt devrait être légal et correspondre partant à des revenus effectivement existants, de sorte que l'Etat ne pourrait pas, sans violer le principe de légalité, taxer des revenus inexistantes et bénéficier ainsi d'impôts non dus en se déchargeant sur la responsabilité professionnelle du déclarant fiscal.

Force est au tribunal de conclure de prime abord que la décision directoriale est à confirmer en ce qu'elle retient que la réclamation contre le bulletin de l'impôt sur le revenu et

des collectivités et le bulletin de l'impôt commercial communal de l'année 1999 est irrecevable pour défaut d'intérêt à agir.

En effet, un recours contentieux est irrecevable dans les cas où la cote d'impôt est fixée à zéro, encore que le contribuable estimât avoir des critiques à l'égard de tel ou tel motif de la décision, notamment concernant le montant des pertes d'exercice sur l'import duquel il n'aurait pas obtenu satisfaction, le contribuable restant néanmoins recevable à opposer ses moyens quant spécialement au montant de ses pertes à l'occasion du premier bulletin fixant une cote d'impôt positive, dans laquelle le montant de la perte reportée aurait un impact direct sur la dette fiscale.¹

En l'espèce, le bulletin de l'impôt sur le revenu des collectivités de l'exercice 1999 ainsi que le bulletin de l'impôt commercial communal de cette même année, fixent une cote d'impôt zéro ainsi qu'un bénéfice commercial négatif, retenant ainsi le principe d'une perte réalisée au cours de l'exercice, de sorte que le recours dirigé contre le volet de la décision directoriale déferée retenant que la réclamation contre les bulletins d'imposition de l'année 1999 est irrecevable, n'est pas fondé.

En ce qui concerne le volet de la décision directoriale déferée relatif aux années d'imposition 1998 et 2000, force est de prime abord au tribunal de retenir qu'un contribuable ne saurait reprocher au bureau d'imposition de s'être basé sur la déclaration fiscale déposée en bonne et due forme dans la mesure où en vertu du paragraphe 166 alinéa 1^{er} AO, l'administration des Contributions directes peut en effet se fier à une telle déclaration si elle reflète une comptabilité régulièrement tenue, le contribuable étant par ailleurs tenu par l'obligation de bonne foi et de sincérité en vertu de l'article précité.

S'il est exact qu'en l'espèce un mandataire de la demanderesse a, par courrier du 23 avril 2003, informé le bureau d'imposition avant l'émission des bulletins critiqués, qu'une erreur aurait été commise en remplissant les prédites déclarations fiscales, force est cependant au tribunal de constater que les informations contenues dans le prédit courrier du 23 avril 2003 n'ont pas été étayées à l'époque par des documents prouvant l'opération commerciale mise en avant ni par des documents de nature à prouver le montant des intérêts litigieux. Par ailleurs, étant donné que le courrier du 23 avril 2003 se borne à alléguer l'existence d'un schéma d'obligations et de participations dans d'autres entreprises de la part de la demanderesse sans qu'il n'y était joint une déclaration fiscale en bonne et due forme, contenant notamment des renseignements quant au montant des intérêts que la demanderesse fait actuellement valoir, le prédit courrier du 23 avril 2003 ne saurait être qualifié de déclaration fiscale rectificative.

En ce qui concerne les obligations du contribuable ayant introduit une réclamation auprès du directeur contre un bulletin d'imposition, force est au tribunal de constater que si le contribuable conclut à une modération d'impôt par rapport au bulletin attaqué, il lui incombe de participer activement à la preuve des faits et circonstances qu'il invoque pour justifier la modération d'impôt. Or, en l'espèce, les allégations soutenues par le mandataire de la demanderesse ayant introduit la réclamation n'ont pas été corroborées par des pièces concluantes. En effet, à la réclamation n'est jointe qu'une analyse du même mandataire dans

¹ voir en ce sens CA 29 janvier 2004, n° 16859C du rôle Pas. adm. 2010, V° Impôts, n° 591 et des références y citées

laquelle il s'étonne de l'augmentation des intérêts litigieux ainsi qu'un tableau unilatéral reprenant les chiffres avancés, de sorte que les faits mis en avant dans le cadre de la réclamation n'ont pas été prouvés à suffisance de droit. Il s'ensuit que c'est à bon droit que le directeur a pu décider que les faits présentés par la demanderesse afin de faire valoir les intérêts débiteurs en tant que charge, et ce contrairement aux faits indiqués dans les déclarations d'impôts, n'ont pas été prouvés à suffisance de droit, de sorte que la réclamation est à rejeter pour ne pas être fondée.

Cependant, force est également au tribunal de constater que dans le cadre du recours en réformation, la demanderesse a versé des pièces qui, même si elles n'ont pas été traduites par un traducteur assermenté, sont cependant de nature à constituer des informations permettant le cas échéant au tribunal de retracer les faits exposés par la demanderesse. Pourtant, les faits mis en avant par différents mandataires de la demanderesse, à savoir celui ayant présenté des observations avant l'établissement des bulletins d'impôt, celui ayant motivé la réclamation devant le directeur et le mandataire ayant introduit le recours en réformation, sont contradictoires. En effet, si l'auteur du courrier du 23 avril 2003 soutient que la société... ..aurait racheté la participation dans ...en 1994 le mandataire actuel de la demanderesse prétend que la demanderesse détenait cette participation depuis 1990. D'autre part, si ce premier mandataire soutient que la société ...aurait été détenue à 100 % par la société... .., le mandataire actuel soutient de son côté que la participation de la société... ..dans la société ...ne serait que de 40 %. Par ailleurs, l'actuel mandataire prétend dans le recours introductif d'instance que ce serait en juin 2000 que la société... ..conjointement avec la société ...aurait contracté un prêt auprès de la banque ... d'un montant principal de ... florin néerlandais, alors qu'aucune pièce versée en cause ne permet au tribunal de retracer cette allégation. En effet les deux contrats de prêt versés par la demanderesse sont des contrats de prêt établis entre la seule société... ..et la banque ..., les montants indiqués par la demanderesse, à savoir le montant de ... florin néerlandais, ne ressortent pas de ces contrats qui sont par ailleurs datés au 19 novembre 1997 respectivement au 18 février 1998 et non à juin 2000. En outre, si la demanderesse avance certes que les immeubles dont fait référence le directeur auraient déjà été entièrement financés grâce à des fonds propres en 1996, aucune pièce versée en cause n'est susceptible de corroborer cette allégation.

Finalement, il aurait appartenu à la demanderesse de prouver les chiffres avancés par des documents probants, notamment des extraits de compte voire des récapitulatifs des comptes concernés et non pas un tableau récapitulatif établi unilatéralement, qui, au vu des contestations émises par la partie étatique, est dépourvue de toute force probante.

Il suit des considérations qui précèdent que le tribunal doit réitérer, dans le cadre de sa propre analyse, le constat du directeur selon lequel la demanderesse reste en défaut de prouver tant la cause des prêts prétendument contractés que les chiffres exacts qu'elle avance, de sorte que le recours sous analyse est à rejeter pour ne pas être fondé.

Par ces motifs

le tribunal administratif, première chambre, statuant contradictoirement ;

déclare le recours en réformation sinon en annulation irrecevable en tant qu'il est dirigé contre les bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités et les bulletins de l'impôt commercial communal des années 1998, 1999 et 2000 ;

reçoit le recours en réformation dirigé contre la décision du directeur de l'administration des Contributions directes du 9 novembre 2009, n° C 12217 du rôle ;

au fond, le déclare non justifié et en déboute ;

dit qu'il n'y a pas lieu de statuer sur le recours en annulation dirigé contre la décision du directeur de l'administration des Contributions directes du 9 novembre 2009, n° C 12217 du rôle ;

condamne la demanderesse aux frais.

Ainsi jugé par :

Marc Sünnen, vice-président,
Claude Fellens, premier juge,
Françoise Eberhard, premier juge,

et lu à l'audience publique du 4 janvier 2012 par le vice-président, en présence du greffier Michèle Hoffmann.

s. Michèle Hoffmann

s. Marc Sünnen

Reproduction certifiée conforme à l'original

Luxembourg, le 6 janvier 2012

Le Greffier du Tribunal administratif